
Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Parte prima

I tributi, il quadro delle fonti e l'obbligazione tributaria

Capitolo I

I tributi nella cornice delle entrate pubbliche

Capitolo II

I principi e il quadro delle fonti del diritto tributario

Capitolo III

L'obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti

I

I tributi nella cornice delle entrate pubbliche

SOMMARIO: **1.** Il diritto tributario: oggetto e metodo. – **2.** La distinzione tra imposte e tasse. – **3.** Gli elementi strutturali del tributo.

1. Il diritto tributario: oggetto e metodo

Come per ogni materia, la delimitazione dei confini e dell'identità del diritto tributario è una convenzione, che può variare a seconda dei tempi e dei luoghi.

In questo momento, in Italia, possiamo dire con una definizione sintetica che il diritto tributario è lo studio:

- dell'acquisizione delle entrate tributarie,
- improntato ad un metodo giuridico.

Proviamo a specificare il primo di questi elementi, ossia l'oggetto: “l'acquisizione delle entrate tributarie”.

La finanza pubblica si può scomporre in due momenti distinti, sebbene evidentemente connessi: l'acquisizione delle entrate e l'impiego delle stesse (spesa pubblica).

Il diritto tributario non si occupa della disciplina dell'azione pubblica (e quindi della destinazione della spesa): quest'area è normalmente studiata, tra le materie giuridiche, dal diritto finanziario e dal diritto pubblico dell'economia.

Il diritto tributario si occupa della fase, distinta, dell'acquisizione delle risorse.

Non di tutte le risorse si occupa, però, il diritto tributario.

Il genere “entrate pubbliche” è molto vasto e può includere: il debito pubblico, i rapporti concessori, la vendita di beni e servizi da parte dello stato ecc.

Il diritto tributario studia solo una parte delle entrate di diritto pubblico, ossia quelle che vengono chiamate le entrate tributarie, i tributi.

Cosa si intende per entrate tributarie?

Per definire le entrate tributarie, possiamo utilizzare l'ampia definizione di “leggi tributarie” adottata dalla Corte costituzionale.

Sono entrate tributarie quelle che hanno queste caratteristiche:

- destinazione dell'entrata a coprire il fabbisogno della spesa pubblica;
- autoritatività della prestazione;
- imposizione di un sacrificio economico individuale, in assenza di rapporto sinallagmatico.

La destinazione dell'entrata alla spesa pubblica è l'elemento fondante il tributo: il tributo confluiscere genericamente tra le entrate del bilancio dello Stato senza avere, normalmente, una destinazione specifica (come avviene, eccezionalmente, per i "tributi di scopo"). In ogni caso, l'eventuale destinazione dell'entrata tributaria ad una specifica spesa non condiziona la qualificazione dell'entrata: ciò che rileva è la destinazione dell'entrata alla spesa pubblica, indipendentemente da valutazioni di meritevolezza o meno della spesa.

L'autoritatività del tributo è coerente con la disciplina pubblicistica che regola la prestazione: il tributo è imposto dall'ente pubblico con atto di autorità e senza la volontà del contribuente di obbligarsi. È un carattere che da solo non è sufficiente a determinare la natura tributaria della prestazione, perché possiamo avere aree del diritto privato speciale o prestazioni pubbliche non tributarie (prestazioni patrimoniali imposte), in cui comunque manca un apporto volontaristico e una larga parte dell'obbligazione è determinata dalla legge (si pensi ad esempio alle espropriazioni per pubblica autorità).

L'assenza di sinallagmaticità è un chiaro indizio di natura tributaria: la prestazione tributaria è imposta al di fuori di un rapporto di sinallagmaticità con l'attività pubblica.

Bisogna precisare che questi criteri discretivi sono utili per offrire una soluzione condivisa alla gran parte delle problematiche che emergono nella pratica: nella maggior parte dei casi, è abbastanza semplice qualificare un'entrata come tributaria o meno. Resta l'ambiguità per una porzione abbastanza ridotta di entrate dalla dubbia natura.

Il tributo, pertanto, è una prestazione patrimoniale imposta, caratterizzata dalla coattività, dall'assenza di un vincolo di sinallagmaticità, e dalla destinazione al finanziamento della spesa pubblica.

Dal punto di vista della contabilità pubblica, nel bilancio semplificato dello Stato sono incluse nel capitolo delle entrate tributarie: le principali imposte studiate in questo manuale (tra cui: le imposte sui redditi, IVA, l'imposta di registro), le accise, i proventi dei monopoli (in particolare: tabacco) e del lotto e altre attività da gioco.

Rispetto a questo ultimo elenco, negli ultimi decenni, il diritto tributario ha tendenzialmente escluso dalla propria attenzione i monopoli e i proventi da gioco.

Talvolta si sentono evocare i tributi "con finalità extrafiscale": si tratterebbe di tributi che non hanno come obiettivo l'acquisizione di un'entrata per il finanziamento della spesa pubblica, ma altri obiettivi (come l'ostacolare un certo

consumo). Si tratta di una distinzione ambigua, perché da sempre i tributi generano un effetto di sostituzione e di allocazione (si pensi, di recente, alla c.d. *sugar tax*, l'imposta sui consumi specifici per le bevande analcoliche edulcorate, che tende a disincentivare il consumo di bevande zuccherate per ragioni di salute).

Veniamo al **metodo** della materia: “studio effettuato con metodo giuridico”.

Il fenomeno tributario può essere studiato con una pluralità di approcci: economici, giuridici, sociologici, filosofici. Nessuno di questi è un metodo “puro”: tutti sono metodi contaminati, che si intersecano.

La classificazione all'interno di un metodo piuttosto che di un altro è solo questione di prevalenza: negli studi con metodi giuridici prevalgono alcuni strumenti, mentre negli studi sociologici ne prevarranno altri, ciò non toglie che giuristi e sociologi adoperano strumenti concettuali in parte comuni.

Lo studio della materia tributaria con metodi giuridici implica, quindi, l'utilizzo di figure concettuali che il giurista ha elaborato nel corso dei secoli e che in molti casi fanno parte della logica e della retorica comune: l'obbligazione e i contratti, il potere, la libertà, l'eguaglianza e le discriminazioni, le garanzie, l'equità, il procedimento, la prevenzione e le sanzioni, le società, la responsabilità, la buona fede ecc.

In conclusione, possiamo dire che il diritto tributario può sviluppare queste linee tematiche:

- procedimenti decisionali relativi all'istituzione dei tributi;
- questioni equitative e distributive connesse ai tributi;
- descrizione dei modi dell'evasione fiscale;
- procedimenti, poteri e garanzie nell'amministrazione dei tributi;
- obblighi ed adempimenti imposti ai contribuenti;
- effetti fiscali generati dai contratti e più in genere dai negozi giuridici;
- modalità di quantificazione delle basi imponibili e delle imposte;
- ripartizione di potestà ed entrate tra ordinamenti differenti, intra-nazionali o inter-nazionali.

2. La distinzione tra imposte e tasse

Nella categoria delle entrate tributarie, è uso distinguere tra tasse ed imposte. Si tratta di una distinzione tradizionale, molto sfuggente.

Non esiste una distinzione normativa delle due specie ed il legislatore adotta i due sostantivi in modo non sempre controllato.

La distinzione tra tasse ed imposte (che nel lessico comune sono considerati sinonimi) deriva da due diversi criteri distributivi delle entrate tributarie.

Alla domanda “come devono essere ripartite le imposte per finanziare la spesa pubblica?” sono state date nel tempo le risposte più differenti e, oggi, i

moderni Stati ad alta fiscalità adottano soluzioni di sintesi che cumulano più criteri distributivi.

Nella finanza classica, sono stati individuati due criteri distributivi distinti: il principio del beneficio e il principio di capacità contributiva.

Secondo il **principio del beneficio**, la spesa deve essere ripartita tra coloro che beneficiano dell'azione pubblica, in misura proporzionale al beneficio ritratto. Il principio del beneficio può essere applicato in relazione a servizi per i quali sia possibile misurare l'utilità ritratta dai contribuenti (c.d. servizi divisibili). È una linea derivante dal contrattualismo alla Locke e Hobbes e formalizzata in alcuni economisti classici come A. Smith.

Secondo il principio di **capacità contributiva** (*ability to pay*), la spesa pubblica deve essere ripartita sulla base della ricchezza dei contribuenti: tanto più si manifesta ricchezza, quanto più si è chiamati a sostenere la spesa, indipendentemente da qualsiasi beneficio. Questa linea teorica trova tra i suoi sostenitori originari Rousseau e altri economisti classici come Say e Mill. L'adozione del principio di capacità contributiva è stata giustificata sulla base della teoria dell'eguaglianza del sacrificio (Mill).

La capacità contributiva è il criterio di riparto preferito da coloro che vedono nel tributo uno strumento solidaristico a forte impatto redistributivo.

Precisati questi diversi criteri distributivi è possibile individuare la distinzione tra tasse ed imposte.

In astratto, le **tasse** sono riconducibili al principio del **beneficio** e le **imposte** al principio di **capacità contributiva**: le prime sono, quindi, dovute per il fatto di fruire di un servizio pubblico, mentre le imposte sono dovute per la semplice realizzazione della fattispecie impositiva (riconlegata ad un elemento di capacità contributiva).

Le tasse, pertanto, sono connesse all'emanazione di atti o provvedimenti o all'effettuazione di un'attività (ad es., si pensi alla tassa per la raccolta dei rifiuti) e, anche se prive di vincoli di sinallagmaticità con i suddetti atti o attività, si giustificano in ragione del principio del beneficio.

Le imposte, invece, sono dovute in ragione della capacità contributiva, senza alcun collegamento con atti o con attività pubblica, essendo del tutto irrilevante la destinazione della prestazione patrimoniale imposta e la sussistenza o meno di un beneficio.

La distinzione è ottima a fini didattici e funziona in molti casi (p.e. per le maggiori imposte erariali e per alcune tasse, quali le tasse universitarie). In alcune ipotesi la distinzione è meno chiara, laddove i caratteri delle imposte e delle tasse tendono a confondersi, come dimostra p.e. l'imposta di registro che ha alcuni tratti giustificabili con la (originaria) natura di tassa e altri con la natura di imposta.

È spesso complesso distinguere la linea di confine tra la tassa e altri tipi di entrate, come quelle altre entrate – a cavallo tra pubblico e privato – chiamate

generalmente **“paracommutative”**: canoni, tariffe, prezzi pubblici ecc. Si tratta di entrate ricollegate a servizi forniti talvolta direttamente dalla mano pubblica e più spesso da gestori privati, che richiedono al fruitore di pagare una somma che – spesso – non copre perfettamente il costo del servizio, che viene poi finanziato anche con altri trasferimenti pubblici. Per distinguere tra queste entrate e le tasse occorre fare riferimento ai parametri indicati sopra al § 1 e in particolare all’esistenza di una sinallagmaticità. L’utilità della distinzione può, tuttavia, essere ridimensionata, atteso che, per molte di queste entrate controverse, l’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 risolve i problemi applicativi, attribuendo la giurisdizione alle Corti di giustizia tributarie.

Accanto a tasse ed imposte, tradizionalmente si individua un terzo genere di entrata tributaria: il **contributo**. Il contributo consisterebbe nel tributo pagato a seguito di un’azione pubblica di cui il contribuente si è avvantaggiato, sul modello del contributo di miglioria del XIX secolo, dovuto sull’incremento di valore seguente la realizzazione di un’opera pubblica. La categoria negli ultimi anni sta perdendo di interesse, sia per la sua ambiguità denominatoria (esistono anche “contributi” non tributari, che non hanno nulla a che spartire con la dinamica ora descritta, quali i contributi previdenziali), sia per il sempre più ridotto uso che ne compie il legislatore, sia perché le principali forme vigenti (tra cui il contributo di bonifica) sono comunque riportabili ad una delle altre due categorie (imposta, tassa).

Non vanno inclusi tra le entrate tributarie i **monopoli fiscali** che, pur avendo lo scopo di acquisire un’entrata, hanno natura di corrispettivo a fronte di una cessione di beni.

3. Gli elementi strutturali del tributo

Il tributo ha una struttura logica ben determinata, che si può analizzare per componenti.

Iniziando dai componenti soggettivi:

- **soggetto attivo**: è l’ente pubblico che ha il potere di imporre il tributo, ossia di richiederne il pagamento. Può trattarsi di un soggetto attivo che dispone anche del potere di disciplinare pienamente il tributo (come lo Stato) o di un soggetto attivo che ha una potestà limitata di disciplina (come i Comuni in molti degli attuali tributi comunali).

- **amministrazione finanziaria**: è il soggetto che cura le fasi di adempimento delle obbligazioni tributarie per conto del soggetto attivo: ricezione delle dichiarazioni e dei versamenti, controllo degli adempimenti dei contribuenti, difesa giudiziale delle ragioni del fisco, assistenza ai contribuenti. In alcuni casi coincide con lo stesso soggetto attivo (p.e. i Comuni). Per l’erario statuale, l’amministrazione finanziaria indica un importante settore della pubblica amministrazione

che cura specificamente le funzioni indicate sopra. Nell'amministrazione finanziaria dello Stato ricomprendiamo, tra l'altro: l'Agenzia delle Entrate e le altre Agenzie fiscali, la Guardia di finanza, il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia.

- **soggetto passivo (contribuente)**: è il soggetto che realizza il presupposto di imposta. In alcuni casi è anche l'unico destinatario delle obbligazioni procedurali come dichiarazione, versamenti ecc. In altri casi, le obbligazioni procedurali vengono adempiute in tutto o in parte da altri soggetti (come i sostituti, v. cap. III).

Venendo alle componenti oggettive:

- **presupposto**: è il fatto alla cui realizzazione è condizionata la nascita dell'obbligazione tributaria: p.e. il possesso di un reddito ai fini dell'imposta sul reddito. Il presupposto può essere costituito da un accadimento naturale semplice o da un fatto giuridico complesso. Il presupposto di imposta viene anche chiamato fattispecie o fatto imponibile;

- **base imponibile**: è l'espressione numerica del valore del presupposto. Consente la quantificazione dell'obbligazione d'imposta e consiste generalmente in un valore espresso in termini monetari e, in casi più rari, in un valore espresso in quantità fisiche (p.e. per le accise). Così diciamo, p.e., che una certa base imponibile ai fini delle imposte sui redditi vale € 30.000.

La gran parte delle disposizioni di legge in materia tributaria è destinata a determinare la base imponibile, attraverso un meccanismo di valutazioni in addizione e sottrazione;

- **tasso o aliquota**: è il valore percentuale da applicare alla base imponibile per ottenere il quanto dovuto dal contribuente.

TEST FINALE DI AUTOVALUTAZIONE

1) Gli elementi fondamentali dell'entrata tributaria includono:

- a) il nome dato dal legislatore;
- b) destinazione dell'entrata alla spesa pubblica, autoritatività, assenza di rapporto sinallagmatico;
- c) possibilità di rivolgersi ad un giudice.

2) Le tasse:

- a) sono collegate al principio del beneficio;
- b) sono ideate secondo un criterio sinallagmatico;
- c) non sono tributi.

3) Quali sono le differenze tra presupposto e base imponibile?

Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

